



T: +31 (0)40 269 82 22  
E: info@bdo.nl  
www.bdo.nl

BDO Audit & Assurance B.V.  
Postbus 229, 5600 AE Eindhoven  
Philitleaan 73, 5617 AM Eindhoven  
Nederland

Ministerie van Justitie en Veiligheid

Eindhoven, 18 december 2023

Betreft : Reactie consultatie Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering  
Referentie : AAC 23-008  
Behandeld door : drs. M.M.G. Mans RA en A.C.M. Mens MSc RA

Geachte heer, mevrouw,

Met belangstelling hebben wij kennisgenomen van het concept “Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering” (hierna: “Implementatiebesluit”) en de bijbehorende Nota van Toelichting (hierna: “toelichting”). Graag maken wij van de mogelijkheid gebruik om op voornoemde stukken te reageren.

### Inleiding

Het Implementatiebesluit implementeert de Corporate Sustainability Reporting Directive (EU 2022/2464, hierna: “CSRD”). Deze richtlijn ziet toe op de duurzaamheidsrapportering door bepaalde vennootschappen. De CSRD heeft grote gevolgen voor de ondernemingen die onder de scope hiervan vallen. Dit geldt vooral voor de vennootschappen die niet eerder verplicht zijn geweest om in deze mate over niet-financiële-informatie te rapporteren. Wij juichen dan ook toe dat het Implementatiebesluit de doorwerking van de CSRD voor Nederlandse vennootschappen verduidelijkt. Desondanks zijn er een aantal punten die in onze ogen om een nadere toelichting vragen. Wij zullen deze punten hieronder toelichten.

### Implementatiekeuzes

Uit het Implementatiebesluit blijkt dat de CSRD voor Nederland - kort gezegd- van toepassing is op (grote) NV's en BV's. Nederland kiest daarmee voor een beleidsarme implementatie. Hoewel wij deze keuze begrijpen, roept dit - gelet op de verschillende rechtsvormen die Nederland kent en het feit dat ondernemingen vaak onderdeel zijn van een groter geheel - een aantal vragen op.

Daarnaast zijn er vragen vanuit de praktijk die toezien op het gebruik van de geboden vrijstelling in concernverhouding en de eventuele samenloop met artikel 2:408 BW / artikel 2:403 BW. Wij zullen deze vragen hieronder, waar mogelijk, verduidelijken aan de hand van casuïstiek. Overigens, waar hieronder wordt gesproken over duurzaamheidsrapportage en/of duurzaamheidsrapportering, dan doelen wij op: *“verslaglegging van informatie met betrekking tot duurzaamheidskwesties overeenkomstig de artikelen 3 tot en met 6 van het Implementatiebesluit en (het nieuw) voorgestelde artikel 4a van het besluit elektronische deponering handelsregister”*<sup>1</sup>.

### *Reikwijdte voor vennootschappen*

Het begrip “moedermaatschappij” wordt onder artikel 1 lid 1 Implementatiebesluit gedefinieerd als *“een vennootschap of een Organisatie van Openbaar Belang (hierna: “OOB”) als bedoeld in artikel 2:398, zevende lid, onderdelen b<sup>2</sup> en c<sup>3</sup> die aan het hoofd staan van een groep als bedoeld in artikel 2:24b BW”*.

Het begrip vennootschap wordt vervolgens in hetzelfde artikel gedefinieerd als een NV of BV. Daarnaast valt onder het begrip vennootschap een vof, dan wel commanditaire vennootschap waarvan de volledig jegens haar schuldeisers aansprakelijke vennoten kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn. Omdat deze laatste in de praktijk slechts zeer sporadisch voorkomt, laten wij deze hier verder buiten beschouwing.

Allereerst merken wij op dat het gebruik van het begrip “moedermaatschappij” in verband met een verwijzing naar artikel 2:24b BW ongelukkig vinden. Het begrip moedermaatschappij wordt in de praktijk juist gebruikt in relatie tot een dochtermaatschappij in de zin van artikel 2:24a BW. In verband met het bepaalde in artikel 2:24b BW wordt in de praktijk juist de term “groepshoofd” gebruikt. Om deze reden stellen wij - ter verduidelijking en om (spraak)verwarring te voorkomen - voor om het begrip “moedermaatschappij” te wijzigen in “groepshoofd”.

Het bestuur van een “moedermaatschappij” van een grote groep heeft de verplichting om in het geconsolideerde bestuursverslag een duurzaamheidsrapportage op te nemen.<sup>4</sup> Gelet op de definitie van het begrip vennootschap, betreft het dus - kort gezegd - alleen NV's en BV's, tenzij het een bank of verzekeraar betreft in de zin van artikel 2:398 lid 7, onderdelen b en c

---

<sup>1</sup> Overeenkomstig de definitie gegeven in artikel 1 van het Implementatiebesluit.

<sup>2</sup> lees: bepaalde kredietinstellingen.

<sup>3</sup> Lees: bepaalde verzekeringsondernemingen.

<sup>4</sup> Zie artikel 6 van het Implementatiebesluit.

BW.<sup>5</sup> Door deze beperkte reikwijdte vallen stichtingen en coöperaties hier dus niet onder, óók niet als zij aan het hoofd staan van een grote groep. Lezen wij voornoemde definities goed, dan brengt dit met zich mee dat woningcoöperaties met een OOB-status niet onder de werking van het Implementatiebesluit (/de CSRD) vallen, óók niet als zij moedermaatschappij zijn van een grote groep.

#### *Casus*

*Woningcoöperatie X kwalificeert als OOB<sup>6</sup> en is 100% aandeelhouder van meerdere BV's. De BV's kwalificeren - op basis van de groottecriteria van artikel 2:397 BW - zelfstandig als middelgroot. Woningcoöperatie X kwalificeert zelfstandig als klein. Op geconsolideerd niveau is er sprake van een grote groep, waarbij woningcoöperatie X aan het hoofd staat van de groep.*

Momenteel is het onduidelijk of Woningcoöperatie X verplicht is tot het opstellen van een duurzaamheidsrapportage. Deze onduidelijkheid is onwenselijk, mede vanuit het oogpunt van rechtszekerheid en de tijd, inspanningen en kosten die gepaard gaan met de naleving van de verplichtingen uit het Implementatiebesluit. Graag vragen wij u het Implementatiebesluit op dit punt te verduidelijken.

Wij ontvangen daarnaast ook graag uitsluitel met betrekking tot OOB's/ondernemingen die op grond van artikel 2:397 BW niet kwalificeren als groot, maar op grond van sector specifieke wetgeving wel "als ware zij een grote onderneming zijn" moeten rapporteren. Denk bijvoorbeeld aan een OOB-verzekeraar die op grond van de groottecriteria als klein kwalificeert, maar op basis van een aan haar verleende Solvency II vergunning, een jaarrekening en bestuursverslag moet opstellen overeenkomstig de eisen die ook gelden voor een grote onderneming. In dit verband kan ook gedacht worden aan organisaties die niet als OOB kwalificeren, zoals een pensioenfonds. Lezen wij het Implementatiebesluit correct, dan zijn voornoemde ondernemingen niet verplicht om een duurzaamheidsrapportage op te stellen als onderdeel van hun bestuursverslag. Er dient enkel feitelijk gekeken te worden naar de groottecriteria van artikel 2:397 BW. Voornoemde ondernemingen lijken dus uitgesloten te zijn van het opstellen van een duurzaamheidsrapportage. Dit óndanks dat hun bestuursverslag op basis van sectorale wetgeving moet voldoen aan de vereisten van titel 9 boek 2 BW die gelden voor grote ondernemingen. Graag vragen wij u in dit verband om een verduidelijking.

---

<sup>5</sup> Deze vallen onder de reikwijdte van het Implementatiebesluit ongeacht hun rechtsvorm.

<sup>6</sup>Op grond van artikel 2:398 lid 2, zevende lid sub d BW jo. artikel 1a sub b Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang.

Wij verwijzen daarnaast naar onze [eerdere reactie bij de Wet Implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering](#) (hierna: “WID”) over de reikwijdte voor vennootschappen in algemene zin.

### *Gebruik van de vrijstelling op het niveau van de moedermaatschappij*

Artikel 5 Implementatiebesluit biedt de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden in groepsverhoudingen gebruik te maken van de vrijstelling tot het opstellen van een duurzaamheidsrapportage. Dit houdt concreet in dat op enkelvoudig niveau geen duurzaamheidsrapportage wordt opgesteld als er op een hoger niveau over het geheel (oftewel: geconsolideerd) wordt gerapporteerd. In de praktijk komen structuren voor waarbij aan het hoofd van de groep een onderneming staat die niet onder de reikwijdte van de CSRD/ het Implementatiebesluit valt. Ter illustratie zullen we hieronder het voorbeeld van een Commanditaire Vennootschap (“CV”) gebruiken.<sup>7</sup> Een CV is niet onderworpen aan de verplichtingen van titel 9 boek 2 BW en is derhalve ook niet gehouden om een bestuursverslag op te maken. De vraag is of gebruik kan worden gemaakt van de geboden vrijstelling op enkelvoudig niveau indien een CV aan het hoofd staat van een groep.

#### Casus

*De naar Nederlands recht opgerichte CV Y is enig aandeelhouder van twee BV's die beide als groot kwalificeren en derhalve een duurzaamheidsrapportage moeten opstellen. Om de kosten te beperken, wenst CV Y met betrekking tot bedoelde dochtermaatschappijen gebruik te maken van de vrijstellingen zoals opgenomen in artikel 5 Implementatiebesluit. De strekking van artikel 5 lid 1 Implementatiebesluit is dat een dochtermaatschappij geen duurzaamheidsrapportering hoeft op te stellen, “indien die dochtermaatschappij valt onder het recht van de Europese Unie en de duurzaamheidsrapportering is opgenomen in het geconsolideerde bestuursverslag”.*

CV Y is op grond van titel 9 boek 2 BW niet verplicht een jaarrekening en een bestuursverslag op te stellen. Kunnen de “CSRD-plichtige dochterondernemingen” gebruik maken van de hierboven genoemde vrijstelling doordat CV Y vrijwillig een duurzaamheidsrapportage opstelt? Indien het antwoord op voornoemde vraag ja is, dan gaan wij ervan uit dat CV Y een bestuursverslag moet opstellen conform alle vereisten van titel 9 boek 2 BW die gelden voor een grote onderneming. CV Y kan dus niet volstaan met alleen een duurzaamheidsrapportage. In de toelichting lezen wij<sup>8</sup> namelijk: “Het is bijvoorbeeld niet zo dat een vennootschap of

---

<sup>7</sup> Wij doelen hierbij niet op CV's waarvan de vennoten volledig jegens haar schuldeisers aansprakelijk zijn en waarbij het een kapitaalvennootschap naar buitenlands recht betreft. Deze vallen immers wel onder de reikwijdte.

<sup>8</sup> Weliswaar over de samenloop met artikel 2:408 BW.

*rechtspersoon die is vrijgesteld van het opstellen van een geconsolideerd bestuursverslag, daarmee ook automatisch vrijgesteld is van het opstellen van een geconsolideerde duurzaamheidsrapportage, om het enkele feit dat de duurzaamheidsrapportage onderdeel is van het bestuursverslag.” Graag ontvangen wij hierover uitsluitsel. Indien inderdaad van de vrijstelling gebruik kan worden gemaakt, is vervolgens onduidelijk of CV Y in dat geval náást een bestuursverslag ook een volledige (financiële) jaarrekening moet opstellen. Wij achten dit laatste in verband met het door de CSRD/Implementatiebesluit nagestreefde overigens niet noodzakelijk. Aangezien voornoemde constructies veelvuldig in de praktijk voorkomen, is het in het belang van de rechtszekerheid om hier duidelijkheid over te krijgen. Deze duidelijkheid is gewenst over het hiervoor aangehaalde specifieke voorbeeld, maar ook in meer algemene zin over structuren waarbij aan het hoofd van een groep een onderneming staat die niet onder de reikwijdte van de CSRD/het Implementatiebesluit valt. Wij zien een nadere toelichting graag tegemoet.*

#### *Toepassing van artikel 2:403 / artikel 2:408 BW*

Artikel 5 lid 5 Implementatiebesluit bepaalt dat een dochtermaatschappij die overeenkomstig artikel 2:403 BW vrijgesteld is van het opstellen van een bestuursverslag, niet verplicht is om duurzaamheidsinformatie<sup>9</sup> (als onderdeel van het bestuursverslag) te deponeren. In de toelichting lezen wij *“Overigens vloeit uit artikel 2:403, eerste lid, onderdelen e en g BW in dit geval voort dat de dochtermaatschappij die is vrijgesteld van het opstellen van het bestuursverslag (op grond van artikel 2:403 BW), het geconsolideerde bestuursverslag van de moedermaatschappij (zie artikel 2:391 BW, eerste lid, eerste volzin) openbaar maakt overeenkomstig artikel 2:394 BW.”* Dit roept de navolgende vragen op.

#### Casus

*Coöperatie X staat aan het hoofd van een grote groep. Onderdeel van de groep zijn meerdere BV's die als groot kwalificeren en daardoor CSRD-plichtig zijn. Coöperatie X is 100% aandeelhouder van deze ondernemingen. De hiervoor genoemde BV's maken al meerdere jaren gebruik van het regime zoals opgenomen in artikel 2:403 BW.*

De huidige definitie van het begrip “vennootschap” en “moedermaatschappij” brengen naar onze mening - zoals hierboven betoogd - mee dat een coöperatie niet onder de reikwijdte van de CSRD / het Implementatiebesluit valt, óók niet als zij aan het hoofd staat van een grote groep. De toepassing van artikel 2:403 BW en een interpretatie gebaseerd op de letterlijke bewoording van de tekst, brengt in deze casus met zich mee dat noch de coöperatie, noch de “CSRD-plichtige ondernemingen” een duurzaamheidsrapportage moeten opstellen. De “CSRD-

---

<sup>9</sup> Zoals opgenomen in artikel 5 lid 2 onderdeel a tot en met d Implementatiebesluit.

plichtige ondernemingen” zijn immers via de toepassing van artikel 2:403 BW vrijgesteld van het deponeren van een bestuursverslag. De moedermaatschappij - Coöperatie X - valt op haar beurt niet onder de werking van het Implementatiebesluit. Wij vragen u het Implementatiebesluit en de toelichting daarbij op dit punt te verduidelijken.

Over de samenloop van de vrijstelling met artikel 2:408 BW lezen wij in de toelichting: *“Het vrijstellingsregime op grond van dit artikel moet overigens niet worden verward met het huidige vrijstellingsregime voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening en geconsolideerd bestuursverslag (bijvoorbeeld op basis van artikel 2:408 BW).”* Wij vragen ons af hoe dit precies geïnterpreteerd moet worden.

#### Casus

*X, Y en Z BV kwalificeren als grote onderneming en zijn onderdeel van een grote groep. A BV dient als Nederlandse tussenholding (hierna: “tussenholding”). Door A BV wordt al jaren het tussenhoudsterregime van artikel 2:408 BW toegepast. In casus houdt dit in dat A BV is vrijgesteld van het opmaken en publiceren van een geconsolideerde jaarrekening. De financiële gegevens van de consolidatiekring - waar X, Y en Z BV toebehoren - worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van het groter geheel, in dit geval van de Amerikaanse moedermaatschappij (hierna: “holding”). De tussenholding kwalificeert zelfstandig als micro-entiteit en is niet gehouden een bestuursverslag op te maken.*

Kan van de vrijstelling van artikel 5 Implementatiebesluit gebruik gemaakt worden doordat de tussenholding vrijwillig een duurzaamheidsrapportage opstelt? Hierbij gelden dezelfde vragen als hierboven gesteld bij de casus over CV Y. Oftewel, indien inderdaad van de vrijstelling gebruik gemaakt kan worden, moet de tussenholding in dat geval náást een bestuursverslag ook een volledige (financiële) jaarrekening opstellen?

#### **Ongewenste bijwerking van de CSRD: verkoop van data**

Om correct te kunnen rapporteren over de waardeketen, is duurzaamheidsinformatie - waaronder mogelijk data - nodig. Zoals terecht opgemerkt in de toelichting, is er ook een grote groep ondernemingen die te maken krijgen met het verzoek tot aanlevering van duurzaamheidsinformatie aan de ondernemingen die de rapporteringsverplichting hebben. Dit omdat ondernemingen die verplicht zijn een duurzaamheidsrapportage op te stellen over de waardeketen moeten rapporteren. In de praktijk zien wij dat er een nieuw “businessmodel” ontstaat bestaande uit de handel in duurzaamheidsinformatie.

## Casus

*A BV is CSRD-plichtig en is momenteel bezig met het in kaart brengen van de totale CO<sup>2</sup>-uitstoot in de waardeketen. Om dit te bewerkstelligen, is informatie nodig van multinational Y NV omdat deze de belangrijkste grondstof voor de producten van A BV levert. Y NV geeft aan dat zij bereid is de gevraagde informatie aan A BV te verstrekken, met dien verstande dat hiervoor een bedrag van € 0,05 per kilo van het ingekochte product moet worden betaald. Hoewel het voornoemde bedrag in eerste instantie redelijk overkomt, betekent dit in de praktijk voor A BV dat zij honderdduizenden euro's moet betalen voor de benodigde duurzaamheidsinformatie/data.*

Wij vragen het voorgaande in ogenschouw te nemen. Wij kunnen ons indenken dat er kosten gepaard gaan met het verzamelen en verstrekken van bepaalde duurzaamheidsinformatie/data. Het is in onze ogen niet onredelijk dat daar een bepaalde vergoeding tegenover staat. Zoals terecht opgemerkt in de toelichting, krijgen ook mkb-ondernemingen te maken met een informatie-uitvraag. EFRAG verwacht *“dat in de praktijk laatstbedoelde ondernemingen (lees: CSRD-plichtige ondernemingen) het mkb zullen helpen bij het aanleveren van de juiste informatie”*.

Mkb-ondernemingen bevinden zich doorgaans in een afhankelijke relatie tot grote ondernemingen en hebben hierdoor geen gelijkwaardige onderhandelingspositie - zoals ook erkend in de toelichting bij de “Wet verkorten betalingstermijn tot 30 dagen”. Om de positie van mkb-ondernemingen te versterken, inhoudende dat zij gerechtigd zijn een redelijke vergoeding te vragen voor het verstrekken van duurzaamheidsinformatie, stellen wij voor om dit expliciet in het Implementatiebesluit te verankeren. Dit is in onze ogen verenigbaar met voornoemde hulp waar EFRAG op doelt.

Om te voorkomen dat (grotere) ondernemingen een onevenredige vergoeding vragen - zoals geïllustreerd in bovenstaande casus-, kan een oplossingsrichting zijn om op te nemen dat duurzaamheidsinformatie - in lijn met de bewoording in artikel 2:394 lid 4 BW - tegen *“ten hoogste de kostprijs”* verstrekt mag worden.

Als praktische uitwerking van het voorgaande kan een oplossing zijn om aan artikel 3 lid 6 Implementatiebesluit de navolgende (slot)zin toe voegen: *“Een onderneming die een verzoek krijgt om informatie aan te leveren die noodzakelijk is voor de rapportage over de waardeketen van de vennootschap of rechtspersoon is gerechtigd hiervoor een vergoeding te vragen. Deze vergoeding zal ten hoogste de kostprijs bedragen”*.

### Het begrip “waardeketen”

Onderdeel van de duurzaamheidsrapportage is dat gerapporteerd wordt over de waardeketen van de onderneming. In de toelichting lezen wij dat “*de waardeketen toeziet op de toeleveranciers van de onderneming en op de afnemers van haar producten en diensten*”. Dit is een beperktere definitie dan de definities zoals opgenomen in de CSRD en de ESRS, die onlangs bij Gedelegeerde Verordening door de Europese Commissie zijn vastgesteld.<sup>10</sup> Wij stellen voor om de definitie te hanteren zoals gehanteerd in de CSRD en voornoemde ESRS.

Ter verduidelijking vragen wij daarnaast om toe te lichten hoe voornoemde definitie zich verhoudt tot de definitie van de waardeketen zoals deze gedefinieerd is in de Corporate Sustainability Due Diligence Directive (hierna: “CSDDD”).<sup>11</sup> Zoals opgemerkt in de toelichting verplicht de CSRD tot het beschrijven van de door de onderneming toegepaste zorgvuldigheidseisen en wat daarmee samenhangt. De CSDD stelt die eisen “*die onder andere inhouden dat bepaalde ondernemingen gepaste zorgvuldigheid in acht moeten nemen bij feitelijke en potentiële negatieve effecten op mensenrechten en het milieu door activiteiten van de eigen onderneming, de dochtermaatschappijen en bepaalde relaties in de waardeketen*”. Vooral voor ondernemingen die zowel onder de werking van de CSRD en de CSDDD vallen is een toelichting over hoe de definitie van het begrip “waardeketen” in de CSRD/ESRS en de CSDD zich tot elkaar verhouden gewenst.

### Lidstaattopties onderzoek duurzaamheidsrapportering

De CSRD bevat twee lidstaattopties die ruimte bieden om een andere partij de duurzaamheidsrapportering te laten onderzoeken. In de toelichting lezen wij dat deze lidstaattopties thans verder worden verkend.

In [onze reactie op de WID](#) gaven wij eerder aan dat wij van mening zijn dat ondernemingen vrij moeten zijn om assurance-dienstverleners te kiezen die het beste bij hen passen om de

---

<sup>10</sup> Annex II van de gedelegeerde verordening definieert het begrip waardeketen als volgt: ‘Het volledige scala activiteiten, hulpbronnen en relaties met betrekking tot het businessmodel van de onderneming en de externe omgeving waarbinnen zij opereert. Een waardeketen omvat de activiteiten, hulpbronnen en relaties die de onderneming gebruikt en waarop zij een beroep doet voor het creëren van haar producten of diensten van ontwerp tot levering, consumptie en end-of-life.’

<sup>11</sup> Zo valt te lezen in de aangenomen positie van het Europees Parlement d.d. 1 juni 2023: “(18) *The value chain should cover activities related to the production, distribution and sale of a good or provision of services by a company, including the development of the product or the service and waste management of the product as well as the related activities of business relationships of the company. It should encompass the activities of a company’s business relationships related to the design, extraction, manufacture, transport, storage and supply of raw material, products, parts of products, as well as the sale or distribution of goods or the provision or development of services, including waste management, transport and storage, excluding the waste management of the product by individual consumers.*”



controle van de jaarrekening en het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering uit te voeren. De opties om het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te laten uitvoeren door een andere accountantsorganisatie of door een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurancediensten bieden ondernemingen grotere keuzevrijheid en opent de markt voor deze diensten voor nieuwe marktpartijen.

Wij verwijzen naar [onze eerdere reactie](#) voor de aandachtpunten die wij erkennen bij een eventuele verdere uitwerking van deze lidstaatopties. Wel willen wij hier nog van de mogelijkheid gebruik maken om de in onze eerdere reactie voorgestelde extra lidstaatoptie onder de aandacht te brengen. De WID en de twee gepresenteerde lidstaatopties roepen namelijk de vraag op of de implementatie van de CSRD ruimte biedt aan een derde optie: is het mogelijk of wenselijk om twee verschillende externe accountants van *dezelfde* accountantsorganisatie aan te stellen voor het uitvoeren van de wettelijke controle van de jaarrekening respectievelijk het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering? Een dergelijke optie zou in onze ogen intensieve samenwerking en informatie-uitwisseling eenvoudig mogelijk maken en tegelijkertijd specialisatie en focus van de betrokken accountants faciliteren.

### Overige observaties

Enkele overige observaties onzer zijde ten aanzien van de Nota van Toelichting Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering:

- ▶ De Nota van Toelichting bevat in hoofdstuk 2.2 op pagina 7 de zinsnede ‘De duurzaamheidsrapportering moet, evenals de jaarrekening en het bestuursverslag, door een externe accountant beoordeeld worden’. Wij nemen aan dat u hier ten aanzien van de jaarrekening bedoelt dat deze door een externe accountant ‘gecontroleerd’ wordt. Wij stellen voor om in deze passage te spreken over het verstrekken van assurance in plaats van het hanteren van de termen beoordelen en controleren om verwarring over het gewenste zekerheidsniveau te voorkomen.
- ▶ In hoofdstuk 4.4 van de Nota van Toelichting lezen wij over een accountantsonderzoek met volledige zekerheid. Een accountantsonderzoek kent nooit een absolute mate van zekerheid en kan maximaal een redelijke mate van zekerheid kennen, omdat er altijd inherente beperkingen zijn verbonden aan een assurance-opdracht. Het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de accountant zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, is eerder overtuigend dan dat het sluitend bewijsmateriaal is. Wij gaan er in deze dan ook vanuit dat hier bedoeld is ‘een redelijke mate van zekerheid’.



### Afsluiting

Verder hebben wij kennisgenomen van de consultatiereactie van de NBA op het Implementatiebesluit. In aanvulling op hetgeen hiervoor beschreven, onderschrijven wij tevens de punten in de NBA-reactie.

Uiteraard zijn wij tot een nadere toelichting bereid.

Met vriendelijke groet,  
BDO Audit & Assurance B.V.  
namens deze,

drs. M.M.G. Mans RA  
Head of Audit  
Lid Raad van Bestuur

A.C.M. Mens MSc. RA  
Partner Audit & Assurance | ESG